

PROCEDIMIENTO DE COSTEO BASADO EN ACTIVIDADES EN INSTALACIONES HOTELERAS DEL DESTINO TURÍSTICO JARDINES DEL REY

PROCEDURE OF ACTIVITY BASED COSTING IN HOTELS OF TOURISTIC DESTIN JARDINES DEL REY

Autores: Yudelmys Rendón González

María Emilia Aspiolea Ahu

Yudier Arnaiz Sori

Maricet Montejo González

Institución: Universidad de Ciego de Ávila Máximo Gómez Báez, Cuba

Correo electrónico: yudelmys@unica.cu

RESUMEN

El entorno actual, tan cambiante y turbulento provoca que una nueva cultura empresarial invada el mercado industrial y la esfera de los servicios. La competencia crece y amenaza, por lo que una de las tareas de primer orden para las organizaciones cubanas, es el diseño de estrategias y de procedimientos de gestión para lograr una mayor eficiencia económica, siendo esto una meta a alcanzar. El turismo es un sector dinámico en constante movimiento, que recibe la influencia de los múltiples sistemas y sectores que interactúan con él, por tal motivo debe estar en correspondencia con todas aquellas tendencias encaminadas a transformar las normas tradicionales por aquellas que rigen en las condiciones actuales. El presente trabajo expone el diseño de un procedimiento de costeo por actividades proponiendo un procedimiento viable y factible de aplicar en cualquier instalación hotelera que pretenda calcular el costo utilizando el

sistema ABC (costo basado en actividades), lo que implica un cambio significativo en el proceso de asignación de costos.

Palabras clave: Costo basado en actividades, Generadores de costo, Cadena de valor.

ABSTRACT

Nowadays the business environment is constantly modified because of the changes that occur day by day. Those changes make the industrial market and the area of services get covered by a new business culture. One of the first actions for the Cuban organizations to do is design new strategies and procedures of management in order to reach a higher efficiency on economic matters. This action should be a goal to be achieved. Tourism is a very active and dynamic motion, which is influenced by multiple systems and sectors that rely on it, for that reason it should be in line with all those trends to transform the traditional rules governing those under current conditions. This paper presents the design of an Activity Based Costing procedure, and proposes a viable and feasible way to implement it at any hotel Company, which intends to calculate the cost using an ABC (activity based cost) system, which involves a significant change in the process cost allocation.

Keywords: Activity based costing, Cost drivers.

INTRODUCCIÓN

Dentro de los destinos turísticos cubanos con grandes perspectivas se encuentra Jardines del Rey localizado en la cayería norte de la provincia Ciego de Ávila, Cuba, donde sobresalen los Cayos Coco y Guillermo a los que se puede acceder por un pedraplén sobre el mar y un aeropuerto internacional en Cayo Coco, estos cayos de extraordinaria belleza y diversidad paisajística revelan lo que la naturaleza ha creado durante siglos a lo largo de la historia.

En este Destino se encuentra instalada una amplia gama de hoteles de categorías cuatro y cinco estrellas fundamentalmente, todos en primera línea de playa, los

cuales trazan sus estrategias en función de lograr competitividad, rentabilidad y eficiencia económica de forma sostenida.

El entorno actual impone la necesidad de modificar la gestión de sus procesos y actividades, a esto se adiciona un proceso de perfeccionamiento empresarial desarrollado en el país, que tiene entre sus objetivos la búsqueda de una mayor eficiencia en el sistema empresarial, para que las organizaciones sean reconocidas tanto en el mercado nacional como internacional.

Nuevas técnicas y herramientas se logran sustituir a las ya tradicionales, en aras de establecer el máximo de eficiencia en la gestión empresarial, y para ello se introducen nuevos procedimientos encaminados a fortalecer internamente a la organización, con respecto al entorno y a las exigencias de los clientes.

Aun cuando el sector turístico ha alcanzado un desarrollo notable desde el punto de vista empresarial y de gestión, aún adolece de un sistema de gestión de costos que facilite la toma de decisiones.

La principal preocupación de la gerencia de costos, es la de proporcionar información y control para apoyar a la administración en las tareas que guardan relación con la racionalización de costos y procedimientos, la de ejercer control sobre las operaciones internas, así como también la preparación de información especial para resolver situaciones estratégicas o no rutinarias en la empresa y en general tomar decisiones gerenciales. (Florez, L.S.; s.a)

De ahí la importancia y necesidad de utilizar las técnicas que proporcionen el proceso de costeo para el logro de una gestión eficiente de la actividad económica de cualquier entidad.

A partir de estos cambios operados, se observan en las empresas, limitaciones en los sistemas de costos utilizados, determinado en lo fundamental por los criterios de reparto de los costos indirectos y la falta de un marco de actuación acorde a la realidad empresarial, es decir, se debe enfocar el problema hacia una contabilidad de gestión estratégica, para saber si las decisiones de los directivos se apoyan en

técnicas y procedimientos que garantizan utilidades en el futuro de las empresas. (Mayo, C.; 2000).

El desarrollo de los Sistemas de Contabilidad de Gestión en las últimas décadas no ha dado respuesta a la magnitud de los cambios ocurridos en el entorno empresarial, volviéndose obsoletos los llamados «Sistemas Tradicionales» que fueron elaborados en otras condiciones y con otros fines. (Mayo, C.; 2000).

En un estudio realizado para diagnosticar la situación actual de la rama hotelera se pudo constatar que los procesos de costeo no se realizan sustentados en las técnicas más avanzadas, lo cual limita la objetividad del proceso de planificación, cálculo y análisis del costo.

En este trabajo se expone una síntesis de los resultados alcanzados y por razones éticas no se hará referencia a las empresas hoteleras que sirvieron de material de estudio para validar los resultados alcanzados.

El trabajo desarrollado tuvo como objetivo el siguiente:

Diseñar un procedimiento para planear y costear por actividades, para el mejoramiento de la calidad de la información de costo, disponible para los directivos en instalaciones hoteleras del destino turístico Jardines del Rey.

DESARROLLO

Como una respuesta a la situación creada por las exigencias del nuevo entorno a las empresas, han surgido las Nuevas Tecnologías de Gestión, procedimientos desarrollados para optimizar el uso de los recursos para alcanzar un objetivo y que tienen incidencia en los procedimientos y en la información que emana de los Sistemas de Contabilidad de Gestión.

Pueden mencionarse como ejemplos de estas nuevas tecnologías las siguientes:

- La Contabilidad de Dirección Estratégica
- Nuevos Sistemas de Medida y Control (Just in Time)
- Control Total de la Calidad
- Target Cost

- **Gestión Basada en Actividades (ABC, ABM y ABB)**

Entre todas estas técnicas, la Gestión Basada en las Actividades ha sido una de las más extendidas. Se basa en la afirmación de que son las actividades las que consumen los recursos para poder elaborar el producto y se utiliza fundamentalmente para lograr una asignación más adecuada de los costos indirectos.

El Institute of Management Accountants (IMA) define el sistema ABC como: «un concepto de contabilidad de costes basado en que los productos y los servicios que ofrece una organización requieren que la organización realice actividades y en que estas actividades comportan que la organización incurra en unos costes. En el ABC, cualquier coste que no pueda asignarse directamente a un producto o a un servicio se traslada a las actividades que hacen necesario este coste. Los costes acumulados en cada actividad se trasladan entonces a otras actividades, productos o servicios que hacen que aquella actividad sea necesaria». En esta definición ya se recogen las dos ideas clave del sistema, la primera referida a que las actividades consumen recursos y la segunda que considera que son los productos los que consumen las actividades.

Puesto que las actividades constituyen el centro de análisis y estudio del sistema de costes basado en las actividades tenemos en cuenta la definición propuesta por Brimson en 1991, de la que podrían extraerse los dos ejes fundamentales del sistema ABC, es la que considera que «las actividades son procesos que consumen recursos sustanciales para producir un output. Una actividad describe la forma en que una empresa emplea su tiempo y recursos para conseguir los objetivos corporativos» (Brimson, J.A. (1991:47).

El procedimiento de costeo basado en actividades se encuentra estructurado en una secuencia de pasos que se expone a continuación:

- **Caracterización de los procesos que se desarrollan en la organización o instalación.**

- Identificación y clasificación de las actividades. Elaboración de la Cadena de Valor.
- Selección de los generadores de costos. Elaboración del diagrama causa-efecto.
- Asignación preliminar de costos a las actividades.
- Cálculo del costo ejecutado. Asignación de los costos de las actividades de apoyo.
- Determinación de las tasas de asignación para cada generador de costo.
- Determinación del costo total de las actividades primarias.

Teniendo en cuenta que la hotelería, es una actividad mercantil de venta de servicios de alojamiento y gastronomía fundamentalmente, fueron identificadas y clasificadas las siguientes actividades:

Actividades Primarias:

Alojamiento	OPERACIONES
Alimentos	
Bebidas	

Actividades de Apoyo

Servicios Técnicos	SERVICIOS VARIOS
Servicios de Seguridad	
Servicios Exteriores	
Limpieza	
Lavandería	
Energía	
Comedor Empleados	
Comercialización	PROMOCIÓN Y VENTA
Administración General	INFRAESTRUCTURA

Los generadores de costo o cost driver seleccionados por actividad se muestran a continuación:

Actividades	Generadores de costo
Comedor de empleados	Salario directo
Servicios Técnicos (ST)	Salario directo
Servicios de Seguridad	Salario directo
Servicios Exteriores	Metros cuadrados
Limpieza	Metros cuadrados
Lavandería	Cantidad de piezas
Energía	Salario directo
Comercialización	Ingresos totales
Administración General	Salario directo

Asignación del costo a las actividades

Siguiendo la misma secuencia lógica se expondrá la asignación de la actividad de apoyo, servicios técnicos a las principales de Alojamiento, Alimento y Bebida para dos años tomados como referente, a partir de las indicaciones del organismo rector (Delegación del Ministerio de Turismo en la provincia). La información primaria para el proceso de costeo se encuentra en los Balances de Explotación por Departamentos

Inductor * Coeficiente = Costo de inductor a la Actividad Principal

Año 1

Coeficiente/base	Alojamiento	Alimento	Bebida
1,0952	\$171 521,89	\$301 912,91	\$86 924,58
Servicios técnicos Cargo 	\$187 833,62	\$330 624,83	\$95 227,37

Año 2

Coeficiente/base	Alojamiento	Alimento	Bebida
1,1089	\$175 324,52	\$310 684,75	\$104 698,46
Servicios técnicos 	\$194 417,36	\$344 518,32	\$116 100,12

Cargo			
-------	--	--	--

CÁLCULO DEL COSTO EJECUTADO

Asignación de los costos a las actividades (actividad de servicios técnicos)

ELEMENTOS	Año 1	Año 2
Mano de Obra	\$182 485.65	\$198 816.85
Otros Costos	431 200.17	456 265.59
Costo Total	\$613 685.82	\$655 082.44

Cálculo de las tasas de los generadores de costo

A modo de ejemplo se mostrará el cálculo del inductor de costo (generador) para la actividad de servicios técnicos

ST= Costo del área/ salario directo

ST2005= \$613 685,82 / \$560 359,38

ST05 = 1,0952

ST2006 = \$ 655 082,44 /\$ 590 707,73

ST06 = 1,1089

Determinación del costo total de las actividades primarias

Para determinar el costo total de las actividades primarias es necesario entonces, realizarle todos los cargos de las actividades de apoyo, evitando considerar en el costo del producto hotelero lo correspondiente al período.

Actividad: Alojamiento

Subactividades	Año 1	Año 2
Animación	\$404 338,34	\$486 082, 24
Recepción	168 245,11	173 555,58
Servicios Telefónicos	120 058,49	113 561, 63
Actividades de Apoyo		

Limpieza	\$854 767,80	\$835 797,53
Servicios Exteriores	366 062,98	413 346,89
Seguridad	49 895,72	49 897,36
Servicios Técnicos	187 833,62	194 417,36
Comedor de Empleado	67 854,02	62 029,82
Lavandería	218 646,46	204 854,52
Energía	89 234,26	81 068,30
COSTO TOTAL	\$2 526 936,84	\$2 614 611,22

Determinación del costo total del producto hotelero

Actividad	Año 1	Año 2
Alojamiento	\$2 526 936,84	\$2 614 611,22
Comida	4 286 664.64	4 213 834.37
Bebida	1 240 876.05	1 395 379.02
Costo Total	\$8 274 154.19	\$8 456 587.20

Los resultados anteriores muestran un costo para los años evaluados con mayor grado de exactitud y detalle, puesto que en la actualidad los costos son clasificados en directos e indirectos y se realizan cargos indebidos al producto, distorsionando el importe del costo. El procedimiento permite conocer el costo real de las actividades principales del servicio turístico.

Comparación del costo tradicional con el costo ABC

Para realizar la comparación se realizó el cálculo de los costos unitarios.

Costo total antes	Costo total por actividad	Variación
\$37,77	\$27,97	\$ 9,80

Los resultados muestran como con el costeo actual se sobredimensiona el costo del servicio hotelero, esto viene dado por la carga que le hacen al mismo de elementos que forman parte del costo del período, el costeo por actividad brinda un costo más exacto, teniendo en cuenta solamente los elementos que forman parte del costo el servicio hotelero.

Siendo el costo un factor determinante para la obtención utilidad, la aplicación de la técnica de costeo ABC va a permitir poder accionar de forma más certera sobre los costos para optimizarlos de esta forma elevar los niveles de utilidad.

El incremento de los niveles de utilidad va a repercutir de forma directa en el desarrollo económico y social del país, en la preservación del medio ambiente, en el incremento de la calidad y en el nivel de satisfacción del hombre.

CONCLUSIONES

El ABC es un sistema que integra el análisis de los costos de forma detallada, con un enfoque de gestión más eficiente al analizar los procesos y las actividades que realmente incurren en costos y agregan valor al servicio y al cliente. Los procedimientos actuales para la determinación del costo, limitan la toma de decisiones oportunas y no mejora la gestión de sus diferentes áreas. El procedimiento abarca todas las áreas y departamentos de la instalación, la propuesta de un nuevo organigrama permite la adaptación de la estructura organizativa que adopte la empresa en el nuevo entorno competitivo. El procedimiento permite el cálculo de importantes subactividades, tales como el alojamiento y la gastronomía, entre otros.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

ARMENTEROS, M.: *La Contabilidad de Gestión en los Mercados Globalizados*. Disponible en <http://www.isri.cu/Paginas/Investigaciones/Investigaciones16.htm>. Visitado 7 de mayo 2017.

- BRIMSON, J.A.: *Activity accounting: An activity – based – costing approach*, John Wiley and Sons, New York, 1991.
- CASTELLÓ, E.: *El sistema de costes por actividades*, I Jornada de Contabilidad de Gestión, Valencia, España, 1992.
- CASTELLÓ, E. Y LIZCANO, J.: *El sistema de gestión y de coste basado en actividades*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 1994.
- Colectivo de autores: *Activity Based Costing: Algunos aspectos prácticos*, Universidad de Navarra, Documento fotocopiado, 2002.
- COSTA, G.: *Costos Estratégicos*, 2013. Disponible en <http://nulan.mdp.edu.ar>. Visitado el 7 de julio de 2017.
- FLOREZ, L.S.: *Sistema de Costo de productos Basados en las Actividades ABC*. Disponible en www.ragocons.com. Visitado el 7 de mayo 2017.
- IMA (INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS): *Practices and Techniques: Implementing Activity- Based Costing*, Statement on Management Accounting, Statement No. 4T, 1993.
- JOHNSON, T.: «Es tiempo de detener la sobre venta de los conceptos del Análisis por Actividades (Activity Based)», *Revista Costos y Gestión*, España, PT. II, No.8, España, junio 1993.
- KAPLAN, R. Y COOPER, R.: *Coste y Efecto: Cómo usar el ABC, el ABM y el ABB para mejorar la gestión, los procesos y la rentabilidad*, 1999, Edit. Gestión 2000.
- LAVOLPE, A. Y SMOIJE, A.: *Un aporte clarificador a la polémica: Método Tradicional versus ABC*. Disponible en <http://libdigi.unicamp.br/document/?view=77>. Visitado el 7 de mayo 2017.
- MAYO, C.: *Contabilidad de costos y estrategia de gestión*, Ed. Prentice Hall, Madrid, España, 2000.
- PÉREZ, A.: *La gestión del conocimiento: valor agregado del producto turístico*, en *Contribuciones a la Economía*, Cuna, 2006.